

دور تطبيق نظام التكاليف المعيارية في ترشيد النفقات: دراسة حالة مركز تصفية الدم بالمؤسسة العمومية
الاستشفائية الإخوة طوبال - ميله

The Role of the Standard Costs System application in Rationalizing Expenditures: a Case Study of the Hemodialysis Center at Brothers Tobal Public Hospital - Mila

Le Rôle de L'application du Système des Coûts Standards dans la Rationalisation des Dépenses : Etude de Cas du Centre D'hémodialyse à L'établissement Hospitalier Public Frères Tobal- Mila

الوافي شهرزاد¹ * صافري ريمة²

تاريخ الإرسال: 2019/12/03 تاريخ القبول: 2020/12/28 تاريخ النشر: 2022/06/01

ملخص:

تهدف الدراسة الى إبراز أهمية تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المستشفيات العامة في الجزائر كأداة لترشيد النفقات، باستخدام مقارنة وصفية تحليلية والقيام بدراسة حالة. وتوصلت إلى أنه يوفر معلومات ذات أهمية عن تكاليف تقديم الخدمة الصحية إلى المسؤولين، تمكنهم من اتخاذ قرارات تسمح بترشيد النفقات دون الإنقاص من جودة الخدمة.
الكلمات المفتاحية: تكاليف معيارية؛ محاسبة التكاليف؛ ترشيد النفقات؛ مستشفى عام.

Abstract:

The study aims to highlight the importance of applying the standard costing system in public hospitals in Algeria as a tool to rationalize expenditures, by using a descriptive, analytic approach and a case study, the study found that it provides important information on the costs of providing health service to responsables, which enable them to make decisions that permit the rationalization of expenditures without decreasing the service quality

Keywords: Standard costing; cost accounting; expenditure rationalization; public hospital.

Résumé:

L'étude a pour but de souligner l'importance d'appliquer le système des coûts standards dans les hôpitaux publics en Algérie comme outil de rationalisation des dépenses, avec l'utilisation de l'approche descriptive analytique et une étude de cas, l'étude a démontré qu'il fournit des informations importantes sur les coûts de prestation de services de santé aux responsables, leur permettant de prendre des décisions rationnelles des dépenses sans réduire la qualité du service.

Mots clés: coûts standards; comptabilité analytique; rationalisation des dépenses; hôpital publique

* المؤلف المراسل

¹ Chahrazed.louafi, University of Constantine 2 Abdelhamid Mehri, Great Maghreb Economy & Society Research Laboratory: Algeria, louafi_dz@yahoo.dz

² Rima daffri, University of Oum el Bouagui, Larbi Ben M'hidi, Accounting, Finance, Taxation and Insurance laboratory: Algeria, rimadfr@yahoo.fr

تسعى الجزائر حاليا إلى ترشيد النفقات العمومية والتحكم في تسيير المؤسسات العمومية التي تشكل نفقاتها حملا ثقيلا على خزانة الدولة، ومن أهم هذه المؤسسات تبرز المستشفيات العمومية التي عرفت تغيرا في الخريطة الصحية للمرض ومن ثمة في أنماط العلاج توازيا مع التطور التكنولوجي وتقدم الإجراءات العلاجية المتبعة والتجهيزات والموارد البشرية الضرورية وتوسع مجالات التغطية الصحية وزيادة الطلب على الرعاية الصحية، نتج عن ذلك ارتفاع نفقاتها بوثيرة متسارعة تفوق بكثير الزيادة في ميزانية الصحة الامر الذي أدى الى صعوبات في تسييرها، وفي هذا الإطار أدت الرغبة في تفعيل السياسات المالية للدولة وزيادة كفاءة وإنتاجية الإدارة العامة وتحسين قدرتها على تقديم الخدمات إلى ظهور مفهوم التسيير العمومي الجديد، الذي يهدف إلى إعادة تعريف أدوار الحكومة وتحسين تقديم الخدمات العامة، في إطار ما يعرف بإدارة الأعمال الحكومية، وانطلاقا من ذلك، تتوجه الجزائر إلى إدخال جملة من الإصلاحات على التسيير العمومي من خلال تبني مفهوم محاسبة المسؤولية، وتعتبر تقنيات محاسبة التكاليف من أنسب الطرق لتحقيق هذه الأغراض، ويقتصر استعمالها حاليا على طريقة الأقسام المتجانسة تطبيقا لتعليمات وزارة الصحة والسكان رقم 15 المؤرخة في 03 أكتوبر 2001 والمتعلقة بوضع نظام لحساب التكلفة.

إن نظام التكاليف المعيارية قد أثبت نجاحه في المؤسسات الصناعية والتجارية كأداة من أدوات الرقابة على الكفاءة الإنتاجية من حيث المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة، مع تسجيل تأخير في تطبيقه في الأنشطة الخدمية لطبيعتها غير النمطية نظرا لاعتمادها على عوامل إنسانية وسوقية وغيرها، والذي يؤدي الى عدم امكان اعداد المعايير الدقيقة لأغراض التخطيط و الرقابة، كما تبين امكانية تطبيقه في المستشفيات العامة بما فيها المستشفى محل الدراسة، لأنها تخضع الى درجة مقبولة من التنميط والتكرار يسمح بإنشاء معايير مناسبة على الأقل نظريا لتحقيق رقابة فعالة على بعض الانشطة مع ضرورة إعادة النظر فيها دوريا حسب المستجدات التي تتطلبها، ورغم أنه يعتبر أسلوبا تقليديا من أساليب المحاسبة التحليلية، إلا أنه يوفر معلومات دقيقة حول التكاليف عند مستوى عالي من الكفاءة وانحرافاتها تتصف بالمصادقية، مما يسمح باتخاذ قرارات سليمة على تكاليف التشغيل وتبيين نقاط الضعف والإسراف.

وانطلاقا مما سبق ذكره، تتبلور ملامح التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة، والذي يمكن صياغته كما يلي:

ما هو دور تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المستشفيات العامة في ترشيد النفقات؟

وبغرض الإجابة على التساؤل المحوري تمت صياغة الفرضية التالية:

- يعمل تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المستشفيات العامة بتوفير معلومات مهمة تسمح بترشيد النفقات العمومية.

منهج الدراسة:

يهدف الاستجابة لمتطلبات الدراسة الحالية، تم الاستعانة بمقاربة وصفية تحليلية عند عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع، كما تم القيام بدراسة حالة مركز تصفية الدم بالمؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة طوبال بولاية ميله من خلال تحديث البيانات الخاصة بسنة 2018 ومقارنتها بنتائج دراسة ضافري للبحث عن أسباب انحرافات التكاليف لمعرفة نوعية المعلومات التي ينتجها النظام وبمحا عن رقابة أكثر للتكاليف.

محاور الدراسة:

تم تقسيم الدراسة على النحو التالي:

أولاً: تحديد المفاهيم النظرية

ثانياً: دراسة حالة مركز تصفية الدم بالمؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة طوبال بميلة

الدراسات السابقة

توصلت العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التكاليف المعيارية إلى أنها تعدّ من أهم وسائل الرقابة على عوامل الإنتاج، والتي مازالت واسعة الاستعمال رغم ظهور الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف، ومن بين هذه الدراسات ما يلي:

1-دراسة (علي، إ، 2009): تمت صياغة إشكالية الدراسة كما يلي: ما هو دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف التشغيل في المنشآت؟ ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن التكاليف المعيارية وسيلة تساعد الإدارة على تتبع تكاليف التشغيل واستخدام نظام التكاليف المعيارية يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالرقابة على تكاليف التشغيل بصورة سليمة والمقارنة بين الانفاق الفعلي والمعياري يساعد من تحديد الانحرافات تكاليف التشغيل وبالتالي اتخاذ قرارات معالجة سليمة لإحكام الرقابة عليها.

2-دراسة (Attiea & Ananth, 2010): تم وضع التساؤل الرئيسي التالي: هل يتم استعمال نظام التكاليف المعيارية في دبي؟ هدف الباحثان إلى معرفة مدى استعمال التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات في واحد من أسرع الاقتصادات نمواً في العالم والمتمثل في اقتصاد إمارة دبي. وتوصلت الدراسة إلى أن التقنيات الحديثة لمحاكاة التكاليف مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة لم يجعل التكاليف المعيارية مهمة، حيث أن 45% من المؤسسات الصناعية و44% من المؤسسات الخدمية التي شملتها الدراسة تستعمل تكاليفاً معيارية معدة على أسس علمية وتتطلب مستوى من الكفاءة لتحقيقها.

3-دراسة (بلكرشة، 2014): تمحورت إشكالية الدراسة حول كيفية استخدام نظام التكاليف المعيارية لأغراض الرقابة، وقد وجد الباحث أنه رغم ظهور طرق جديدة في ميدان محاسبة التكاليف كطريقة التكلفة المستهدفة وطريقة

التكاليف حسب الأنشطة (ABC) وطريقة الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، تبقى طريقة التكاليف المعيارية من الطرق المهمة في الرقابة على التكاليف، وذلك من خلال إمكانية الحث على تقليص التكاليف خاصة إذا نسقت مع سياسة المستخدمين ونظام حيوي يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى رفع المردودية، إضافة إلى كونها آلية لرقابة التسيير بما أن التكاليف المحددة على أساسها هي بمثابة مراجع وأهداف، ويسمح تحليل الانحرافات باتخاذ قرارات تدعم أسلوب الإدارة بالاستثناء.

4- دراسة (ضافري، 2017-2018): هدفت الدراسة في البحث عن مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المعيارية في المستشفيات العامة في الجزائر وتوصلت إلى أن تطبيق نظام التكاليف المعيارية في قطاع المستشفيات ممكن، مع وجود صعوبات في ذلك ترجع إلى طبيعة الخدمات الصحية في حد ذاتها، وكذا إلى ضعف طرق متابعة وحساب التكاليف المطبقة حاليا في المستشفيات مع توريد معلومات تساعد في ترشيد النفقات.

1- تحديد المفاهيم النظرية

إن تحديد المفاهيم النظرية من التكلفة المعيارية ونظامها وترشيد النفقات المتعلقة بالدراسة خطوة أساسية كما يلي:

1-1 تعريف التكلفة المعيارية

تعددت آراء الباحثين في تعريف التكاليف المعيارية، ومن أبرز التعاريف التي قدمت تعريف الجمعية الدولية للمحاسبين بأنها: "التكلفة المخططة لمنتج ما، ويتم تحديد تلك التكلفة بصفة عامة بدقة قبل البدء في الإنتاج، وتعتبر معايير التكاليف التي يتم تحديدها أداة إدارية لتحقيق أهداف المقارنة مع النتائج الفعلية" (جمعة، 2011، صفحة 134). في حين عرفها (Granguillot, 2017, p. 185) بأنها: "تكاليف محددة مسبقا للنشاط العادي يتم تقييمها بدقة انطلاقا من تحليل تقني واقتصادي، حيث تتوفر على مواصفات المعيار، وتتكون من كمية وسعر معياريين". بينما عرفها (Melyon, 2004, p. 206) على أنها تكاليف محددة مسبقا تسمح بمراقبة التسيير من خلال تحليل الانحرافات.

وعليه يمكن استخلاص خصائص التكاليف المعيارية التالية:

- التحديد المسبق لعناصر التكاليف؛
- استخدام الأساليب العلمية للمعيارية؛
- واقعية المعايير لاستنادها على الخبرات والتجارب عند إعدادها؛
- الهدف التخطيطي والرقابي إذ تستخدم كأداة لقياس الانحرافات وتحليلها مما يسمح بمراقبة التسيير ويفيد الإدارة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

وانطلاقا مما سبق يمكن تعريف التكاليف المعيارية على أنها: تكاليف محددة مسبقا بالاعتماد على أساليب علمية وتجارب عملية وبتكاثف جهود المشرفين والتقنيين والمحاسبين، بغية استخدامها في المقارنة مع التكاليف الفعلية لحساب الانحرافات ان وجدت وتحليلها من أجل مساعدة الإدارة في الرقابة وتقييم الأداء وضبط التكاليف.

1-2 تعريف نظام التكاليف المعيارية

نظام التكاليف المعيارية هو النظام الذي يتم فيه تجميع واحتساب التكلفة على أساس معياري، بهدف مقارنتها مع التكلفة الفعلية وتحليل انحرافاتهما.

ومن ثم فإن هناك ثلاث أنشطة رئيسية لنظام التكاليف المعيارية: (Edwards-Nutton, 2008, p. 4)

- أولاً: إعداد معايير التكاليف لكل عملية؛
- ثانياً: مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية؛
- ثالثاً: تحليل الانحرافات الناتجة عن الاختلاف بين الأداء المعياري والأداء الفعلي .

1-3 أهداف نظام التكاليف المعيارية

يعمل نظام التكاليف المعيارية على تحقيق عدة أهداف منها: (علي م.، 2017، صفحة 84)

- المساعدة في عملية التخطيط والرقابة: الهدف الرئيسي لنظام التكاليف المعيارية هو الرقابة على التكاليف، ولكن النجاح عملية الرقابة يتطلب القيام بعملية التخطيط حيث يمكن من خلال وضع خطة جزئية لكل عملية من العمليات الإنتاجية ووضع تصور لخطة كاملة للعمليات الإنتاجية على مدار العام أو عدة أعوام.
- المساعدة في الرقابة وتقييم الأداء: حيث تساعد التكاليف المعيارية الإدارة من الرقابة وتقييم الأداء من خلال التحديد المسبق لتكلفة الوحدة قبل البدء بالعملية الإنتاجية ومقارنتها مع التكاليف الفعلية بعد الانتهاء من العملية الإنتاجية لتحديد الانحرافات.
- المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية: يعد مقارنة التكلفة الفعلية مع التكلفة المعيارية المحددة مسبقاً وتحديد الانحرافات تبدأ الإدارة في اتخاذ القرارات التصحيحية أما الإقلاع عن المنتج الحالي أو استخدام مواد أولية أخرى وغيرها.
- المساعدة في الحصول على البيانات: يمكن الاستفادة من نظام التكاليف المعيارية قبل البدء في العملية الإنتاجية وبالتالي يفوت على الإدارة مراجعة الدخول في المناقصات وغيرها عندما تستخدم التكاليف المحددة مسبقاً كمؤشر للبدء في العملية الإنتاجية.

1-4 مصادر إعداد المعايير

مصادر إعداد معايير التكاليف أو ما يسمى بأساليب معايرة العمل متعددة تبعاً لإجراءات إعدادها والأفراد المشاركين ومستوياتهم المختلفة، وكذلك العمليات المرتبطة بعنصر التكلفة، وتتمثل أهم هذه المصادر فيما يلي (مرابطي، 2006-2005، صفحة 126) (مبارك، المحاسبة الحكومية والقومية، 2013، صفحة 261):

المصادر الفنية: توفر بيانات عن المواصفات والاحتياجات من المستلزمات في ضوء مستوى أداء الطاقات البشرية والإنتاجية المتاحة، وكذا في ضوء حجم الإنتاج الذي يتم تخطيطه عن الفترة المقبلة، والتنبؤ الدقيق بالأسعار المتوقعة. مع

الإشارة الى ان الأداء في الخدمات لا يكون معيارا كافيا في حد ذاته لتبرير التكلفة لان المورد البشري لا يؤدي عمله بطريقة عادية عندما يتم تحديد أزمته او دراسة لأعمالهم.

المصادر المحاسبية: تعمل على توفير المعلومات اللازمة من السجلات والدفاتر المحاسبية المختلفة التي توضح بالتفصيل تكلفة كل مهمة باستخدام نظام الأوامر المطبق في الأنشطة الصناعية، والتي تعدّ بيانات ضرورية لعملية التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية، ومن ثم تحديد التوقعات وإعداد المعايير.

المصادر السلوكية: توفر بيانات عن سلوك الأفراد واتجاهاتهم، لأن السلوك يعدّ العنصر الأساسي في العملية الإنتاجية، وتستخرج هذه البيانات من سجلات أداء العاملين.

المصادر الهندسية: وتفيد في إجراء الدراسات للزمن والحركة، وتحديد نوع العنصر ومواصفاته ودراسة العمليات وإجراء الدراسات التجريبية لبناء المعايير الكمية في شكل وحدات فنية هندسية قياسية.

وتجدر الإشارة إلى أن الأسلوب الأمثل لمعايرة تكلفة الأنشطة التي يعتمد على العنصر البشري يجب أن يأخذ في الحسبان أخطاء التقدير أو ما يسمى بالمسموحات (مبارك، المحاسبة الحكومية و القومية، 2013، صفحة 215)، و التي من أسبابها المصدر الفني المعتمد في المعايرة و الذي يرجع الى طبيعة العملية الإنتاجية و يسمى بالضياح الحتمي بالإضافة الى المصادر غير الفنية التي ترجع سير العملية كإهمال العامل و قلة خبرته و مهارته أو تعطل الالة فجأة لمخالفة المواد للمواصفات الفنية (حنان، 2011، صفحة 69).

1-5 تحليل انحرافات التكاليف

يمثل الفرق بين التكلفة التي حدثت فعلاً والتكلفة المعيارية التي كان مقرراً لها أن تحدث انحراف، حيث يتطلب تحليله من أجل البحث في الأسباب واتخاذ القرارات الهادفة إلى الحد من الإسراف والوصول إلى استخدام أفضل للموارد.

1-5-1 تحليل انحراف تكلفة المواد المباشرة

يرجع انحراف التكلفة المعيارية للمواد المباشرة إلى استخدام كمية أقل أو أكثر من الكمية المعيارية أو استخدام أسعار أقل أو أعلى من الأسعار المعيارية، ولذلك يحسب الانحراف المعياري لتكلفة المواد المباشرة وفقاً للمعادلة التالية: (Goujet, Raulet, & Raulet, 2007, p. 23)

$$\text{الانحراف الكلي} = (\text{الكمية المعيارية} * \text{السعر المعياري}) - (\text{الكمية الفعلية} * \text{السعر الفعلي})$$

ويتم تحليل الانحراف الكلي للمواد الأولية المباشرة إلى انحراف في سعر المواد وانحراف في كمية المواد.

1-5-2 تحليل انحراف تكلفة اليد العاملة المباشرة

ترجع أسباب انحراف التكاليف المعيارية لليد العاملة المباشرة إلى استخدام ساعات عمل أقل أو أكثر من الساعات المعيارية وكذلك استخدام معدل أجر أقل أو أعلى من المعدلات المعيارية، ولذلك يحسب انحراف تكلفة اليد العاملة المباشرة وفقاً للنموذج التالي (جمعة، 2011، صفحة 170):

الانحراف الكلي = التكلفة المعيارية للأجور المباشرة - التكلفة الفعلية للأجور المباشرة

حيث أن:

التكلفة المعيارية للأجور المباشرة = ساعات العمل المعيارية $\times$ المعدل المعياري للأجر في الساعة

التكلفة الفعلية للأجور المباشرة = ساعات العمل الفعلية $\times$ المعدل الفعلي للأجر في الساعة.

ويتم تحليل الانحراف الكلي لليد العاملة المباشرة إلى انحراف في معدل الأجر وانحراف في زمن العمل.

- **انحراف معدل الأجر (السعر):** يعبر هذا الانحراف عن الفرق بين المعدل الفعلي للأجر المباشر الذي اقتضته

عملية إنتاجية معينة والمعدل المعياري للأجر المباشر المقرر لهذه العملية الإنتاجية، وتتحدد معادلة انحراف معدل الأجر كما يلي (ضو و حمدي، 2009، صفحة 126):

انحراف معدل الأجر = (الأجر المعياري - الأجر الفعلي) $\times$ الساعات الفعلية

هذا، وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة اختلاف معدل الأجر من مركز تكلفة إلى مركز تكلفة آخر قد يكون من

المفضل حساب انحراف الأجر الخاص بكل مركز على حدة، حتى يمكن تقديم معلومات مفيدة للإدارة عن الانحرافات الخاصة بمعدل الأجر.

- **انحراف كفاءة العمل:** يعرف أيضا بانحراف الوقت المباشر، ويمثل الفرق بين ساعات العمل المباشر الفعلية

المستخدمة وساعات العمل المباشر المعيارية المسموح بها، مضروبة في معدل الأجر المعياري في الساعة.

1-5-3 تحليل انحراف التكاليف غير المباشرة

يحسب الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة وفق ما يلي (Goujet, Raulet, & Raulet, 2007, p.

:252)

الانحراف الإجمالي = التكاليف الفعلية - التكاليف المحملة معياريا

حيث أن:

التكاليف المحملة معياريا = مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي $\times$ معامل التحميل المعياري.

مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي = حجم الإنتاج الفعلي $\times$ الزمن المعياري لإنتاج وحدة واحدة

وإذا كانت نتيجة الانحراف الإجمالي موجبة فإن الانحراف غير ملائم.

من أهم الأسباب التي أدت إلى تأخير تطبيق أنظمة التكاليف المعيارية في المشاريع الخدمية وكذلك الأنشطة الخدمية في المشاريع الصناعية أن معايير التكلفة تكون أكثر قابلية للاستخدام بالنسبة للعمليات الروتينية المتكررة حيث أن تنميط النشاط المعين وتكراره يضمن وجود علاقة ثابتة بين المدخلات والمخرجات.

والأنشطة الخدمية بطبيعتها غير نمطية نظرا لاعتمادها على عوامل إنسانية وسوقية وغيرها من العوامل التي تتحكم في كفاءة الخدمة أنما هذه المشاريع تتعامل مع الجمهور ولذا تتحكم فيها العوامل الإنسانية والنفسية والاجتماعية وغيرها مما يؤدي

العدم امكان اعداد المعايير الدقيقة لأغراض التخطيط والرقابة. كما تخضع مشاريع المستشفيات الى درجة مقبولة من التنميط والتكرار يسمح بإنشاء معايير مناسبة على الأقل نظريا لتحقيق رقابة فعالة على الأنشطة (مبارك، المحاسبة الحكومة والقومية، 2013، الصفحات 256-257).

1-6 مفهوم ترشيد النفقات العمومية

حظي ترشيد النفقات العمومية بنصيب كبير من الاهتمام والآراء والتحليلات، وتعددت التعاريف المعطاة له، حيث عرفه محمد شاكر عصفور على أنه " يتضمن ضبط النفقات العامة، وإحكام الرقابة عليها، والوصول بالتبذير والاسراف إلى الحد الأدنى، وتلافي النفقات غير الضرورية، وزيادة الكفاءة الإنتاجية، ومحاولة الاستفادة القصوى من الموارد الاقتصادية والبشرية المتوفرة" (عصفور، 2008، صفحة 399). بينما عرّفه يونس على أنه: "أن تحقق النفقات العمومية الأهداف المحددة للدولة، وذلك باستخدامها على أحسن وجه ممكن والحيلولة دون إساءة استعمالها أو تبذيرها فيغير أغراض المنفعة العامة" (أولاد العيد، 2013-2012، صفحة 101). في حين عرّفته كل من بن عيسى أم كلثوم وعيسى نبوية بأنه: "يعني التزام الفعالية في تخصيص الموارد والكفاءات في استخدامها بما يعظم رفاهية المجتمع" (بن موسى و عيسى، 2016، صفحة 191).

وعلى ضوء التعاريف السابقة يمكن استخلاص أن ترشيد النفقات العمومية هي السياسة التي تركز على تحقيق الفعالية في تخصيص الموارد وكفاءة استخدامها، من خلال مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها السلطة العامة باستخدام كل التقنيات المتوفرة لديها للإدارة بشكل فعال ومطابق للسياسة المحددة، والتي تستند على الدراسة والتحليل المنطقي قبل اتخاذ القرارات مع مشاركة كل الأطراف المعنية.

1-6 دوافع ترشيد النفقات العمومية في الجزائر

إن تراجع العائدات البترولية التي تشكل دعامة الاقتصاد الجزائري بسبب تداعيات أزمة النفط التي بدأت بوادرها في سنة 2014، مبررا لتوجه الدولة نحو ترشيد النفقات العمومية، ناهيك إلى الدوافع التالية (حفيظ شبايكي و مغني، 2016، صفحة 402):

- فشل مختلف برامج الاستثمار العمومية التي تم إطلاقها منذ بداية الألفية الثالثة في الجزائر في تحقيق نتائج تعكس ضخامة حجم الأغلفة المالية المخصصة لها، وكذا حجم الموارد والطاقات المادية والبشرية التي تتمتع بها الجزائر.
- عجز الحكومة وعدم تحكمها وتمكنها من احترام آجال انجاز المشاريع المبرمجة في المخططات الخماسية مما أدى إلى نقل أجزاء معتبرة منها إلى سنوات مالية لاحقة.
- إعادة تقييم تكاليف المشاريع التنموية بصفة متكررة، مما يدل على وجود تباين واضح بين التخطيط الموازاتي والأهداف المنتظر تحقيقها، كما يدل أيضا على التسرع في إطلاق المشاريع دون أن تبلغ مستوى النضج المطلوب من حيث الدراسات الأولية والأساسية لجدوى وتكاليف تلك المشاريع.

- بطء مستوى النمو في الجزائر وتميزه بعدم الشمولية.
 - افتقار الاستثمار العام إلى الكفاءة.
 - كبح نمو القطاع الخاص بسبب مناخ الأعمال المثقل بالقيود وعدم تطوّر القطاع المالي.
 - عدم تحقيق النمو الاقتصادي للأثر المطلوب في خلق فرص العمل، نظرا لأوجه الجمود في سوق العمل وعدم ملائمة المهارات المتوفرة مع احتياجات السوق.
- كل هذه المؤشرات تدل على حاجة الجزائر إلى إيجاد السبل المثلى لاستخدام الموارد الوفيرة من أجل تحقيق النمو الشامل، وهو ما يجعل ترشيد النفقات العمومية حاجة ضرورية.

2- دراسة حالة مركز تصفية الدم بالمؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة طوبال

يتم من خلال هذا المحور مركز تصفية الدم محل الدراسة ومختلف الطرق والأدوات المستخدمة في جمع البيانات وتصميم نموذج نظام التكاليف المعيارية المستخدم، ثم عرض ومناقشة النتائج، وقد تم الاعتماد في أسلوب جمع البيانات وإعداد الدراسة التطبيقية على دراسة ضافري(ضافري، 2017-2018) التي تناولت بيانات سنة 2017 مع افتراض ثبات معايرة اليد العاملة المباشرة على المدى القصير، حيث استحدثت بيانات سنة 2018 لنفس المؤسسة بحثا عن رقابة أفضل للتكاليف.

2-1 تقديم مركز تصفية الدم محل الدراسة

مركز تصفية الدم وحدة تابعة المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة طوبال ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، تقع بوسط مدينة ميلة، يعد المركز وحدة تابع لمصلحة الطب الداخلي، لعدم وجود مصلحة طب أمراض الكلى على مستواها كما ينص عليه التنظيم الصحي في الجزائر، ويحتوي المركز على أربع قاعات تصفية مجهزة بـ 20 سريرا: قاعتان بقدرة استيعاب 6 أسرة واثنان بقدرة استيعاب 4 أسرة تخصص واحدة منهما للمرضى المصابين بالأمراض الفيروسية المعدية.

يغطي المركز الاحتياجات الدائمة لـ 36 مريض يوميا، ويتم تقسيم العمل إلى حصة صباحية وحصة مسائية تقدم في كل واحدة خدمة التصفية لـ 18 مريضا، على اعتبار أن القدرة القصوى لغرفة معالجة المياه التابعة للمركز لا تتجاوز 18 جهاز تصفية مرة واحدة، حيث يستفيد كل مريض في المتوسط من حصتين إلى ثلاث حصص أسبوعيا حسب احتياجاته، تستغرق كل منها بين 4 إلى 5 ساعات كحد أقصى.

2-2 مصادر جمع البيانات

من أجل الحصول على البيانات الضرورية، تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على ما يلي:

- آراء الأطباء المختصين والمرضى المشرفين بشكل مباشر على عملية تصفية الدم وذلك من خلال المقابلة الشخصية.
- المستندات والدفاتر المحاسبية.
- الملاحظة والبيانات التاريخية التي توضح التوجه العام لسلوك العاملين.
- الإطار القانوني للأنشطة الصحية في الجزائر من خلال القرار الذي يحدد الشروط الخاصة بفتح المركز الجوّاري المخفّف لتصفية الدم وعمله وكذا مقاييسه التقنية والصحيّة (القرار المؤرخ في 31 مارس 2002، 2002).

2-3 خطوات إعداد المعايير

- بهدف وضع نموذج للتكاليف المعيارية المباشرة، تم إتباع مجموعة خطوات دراسة (ضافري، 2017-2018) كما يلي:
- الاستناد على المصادر العلمية لعملية تصفية الدم بهدف تحديد العناصر الضرورية للتكاليف الداخلة في تقديم الخدمة الصحية محل الدراسة.
 - جمع المعلومات والآراء من طرف جميع المشرفين والمتدخلين في عملية تصفية الدم.
 - الاطلاع على التكاليف التاريخية.
 - الحصول على قائمة بأسعار المواد المباشرة الداخلة في عملية التصفية من مصلحة الصيدلية.
 - الاطلاع على كشوف الرواتب النموذجية لعمال مركز تصفية الدم.
 - استعمال البيانات المجمعة من أجل وضع معايير قريبة من الواقع لتكلفة كل من المواد المباشرة واليد العاملة المباشرة لعملية تصفية الدم العادية بدون تعقيدات، وكذا للمسموحات.
- وفيما يخص نظام التكاليف المعيارية المقترح، فقد اعتمد على معايير وتحليل التكاليف المباشرة الخاصة بعملية تصفية الدم المحددة ومتابعتها بشكل دقيق كما لم يتم التمكن من ادراج التكاليف غير المباشرة بسبب نقص البيانات المتعلقة بها وغياب تطبيق أنظمة دقيقة لتحصيل هذه التكاليف على مختلف الأقسام مما أصعب من مهمة إعادة معاييرها؛ كما تضم عناصر تكاليف غير متجانسة يتأثر كل منها بعوامل مختلفة، ومتطلبات ترشيدها تختلف عن متطلبات ترشيد التكاليف المباشرة.

2-4 معايير عناصر التكاليف المباشرة لعملية تصفية الدم

يتعلق الامر بكل من تكاليف المواد المباشرة لعملية تصفية الدم، وتكاليف اليد العاملة المباشرة.

2-4-1 معايير تكاليف المواد المباشرة لعملية تصفية الدم

الجدول -1-: بطاقة معايرة المواد المباشرة لعملية تصفية الدم

بطاقة معايرة تكلفة المواد المباشرة					
المواصفات: التصفية العادية للمريض الواحد			الخدمة: تصفية الدم		
الرقم	اسم الصنف	المواصفات المعيارية	الكمية المعيارية	السعر المعياري للوحدة (دج)	التكلفة المعيارية (دج)
01	الكلية الاصطناعية	الوحدة: قطعة	1	3036.16	3036.16
02	أنابيب التصفية	الوحدة: قطعة	1	741.96	741.96
03	المصل المالح	قارورة 500 مل كلوريد الصوديوم تركيز 0.9%	2	100.5907	201.18
04	مركز حمضي	قارورة 10 لتر	½	1319.2221	659.61
05	دواء مضاد للتخثر	محلول للحقن Lovinox 0.4%	1	428.04	428.04
06	إبرة الناسور	الحجم G16	2	167.2902	334.58
07	حقنة	حجم 10 م ³	1	10.96	10.96
08	عدة الربط والفصل	الوحدة: علبة	1	212.41	212.41
09	دواء التصفية	Erythropoietine 2000 UI	1	523.23	523.23
10	مطهر	Bétadine 125ml	0.014	156.5207	2.19
11	وجبة غذائية	/	1	250	250
مجموع التكاليف المعيارية للمواد الأولية المباشرة (دج)					6400.32

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مذكرة ماستر ومعلومات مقدمة من طرف عمال الصيدلية.

من خلال الجدول السابق فإن التكلفة المعيارية للمواد المباشرة لحصة التصفية الواحدة بدون ضياع أو تلف تقدر بـ: 6400.32 دج، ومن أجل معايرة احتمالات الضياع والتلف، وبناء على نسب تم جمعها انطلاقا من البيانات التاريخية لنشاط المركز إضافة إلى خبرة رئيس المصلحة وبعض الممرضين، تم حساب المسموحات المقدرة للمريض الواحد قدرت بـ 79.37 دج والتي عرفت زيادة مقارنة بسنة 2017 تقدر بـ 15.47 دج، وبناء عليه يمكن حساب التكلفة المعيارية الحقيقية للمواد الأولية المباشرة كما يلي:

$$\text{التكلفة المعيارية الحقيقية} = \text{التكلفة المعيارية بدون مسموحات} + \text{تكلفة المسموحات} = 6479.37 \text{ دج.}$$

2-4-2 معايرة تكاليف اليد العاملة المباشرة لعملية تصفية الدم

تتكون التكلفة المعيارية لليد العاملة المباشرة من زمن للعمل ومعدل أجر العمل كالتالي:

معايرة زمن العمل

يقدر الزمن المعياري الفعلي لليد العاملة المباشرة لعملية التصفية، الذي يأخذ في الحسبان تواجد المستخدمين قبل بدء الحخص وبعدها من أجل مراقبة الآلات وتجهيز المرضى، وكذلك زمن عطل الآلات والزمن الضروري المسموح للحاجات الشخصية للمستخدم، بست ساعات للحصة الواحدة.

معايرة معدل أجر العمل

نظرا لاختلاف مهام اليد العاملة المباشرة المتدخلة في تقديم خدمة تصفية الدم، فإنه يتم حساب معدل الأجر المعياري لكل صنف المستخدمين على حدي، والمتمثل يوميا في 4 أطباء و14 ممرض ورئيسي مصلحة ومساعدين طبيين، من خلال حساب معدل الأجر لكل فئة والاعتماد عليه كأجر معياري، مع الأخذ في الحسبان عدد أيام العمل المعيارية في السنة، الذي يختلف بين الطاقم الطبي المعني.

يخضع الأطباء لنظام تعويض المناوبات لأيام العطل الرسمية بما فيها يناير الذي أدرج بداية من سنة 2018 المقدرة ب 12 يوم والعمل أيام السبت، كما يحصلون على يوم راحة يلي يوم المناوبة، ويجب خصم هذه الأيام من عدد أيام السنة عند احتساب معدل الأجر، ويتم إضافة تعويضات المناوبات إلى أجرة الأطباء عند حساب الدخل السنوي المعياري، ومنه فإن عدد أيام العمل لسنة 2018 بالنسبة للأطباء يكون كما يلي:

$$\text{عدد أيام عمل الأطباء} = \text{عدد أيام سنة 2018} - (\text{أيام عطلة الأسبوع} + \text{أيام الراحة بعد المناوبة})$$

$$\text{ومنه فإن عدد أيام عمل الأطباء} = 365 - (104 + 12) = 249 \text{ يوما.}$$

أما بالنسبة لباقي المستخدمين، فيتوجب عليهم تغطية يوم السبت كجزء من الحجم الساعي الداخل في مهامهم، أما أيام العطل مدفوعة الأجر فيتحصلون على يوم عطلة مختلف للتعويض عن العطلة الفائتة، وعليه:

$$\text{أيام عمل باقي المستخدمين} = \text{عدد أيام سنة 2018} - (\text{أيام الجمعة} + \text{تعويضات أيام العطل})$$

$$\text{ومنه فإن أيام عمل باقي المستخدمين} = 365 - (52 + 12) = 301 \text{ يوما.}$$

وبالنسبة لأجرة المناوبة للأطباء، فيحددها (المرسوم التنفيذي رقم 195-13، 2013)، يتعلق بالتعويض عن المناوبة لفائدة مستخدمي المؤسسات العمومية للصحة حيث تبلغ تكلفة المناوبات المعيارية ليوم السبت لسنة 2018 بالنسبة لصنف الأطباء ما يلي:

$$197600 = 52 \times 3800 \text{ دج (1)}$$

أما التكلفة المعيارية لمناوبات أيام الأعياد لصنف الأطباء فتبلغ:

$$50400 = 12 \times 4200 \text{ دج (2)}$$

بجمع المعادلتين (1) و(2)، فإن التكلفة المعيارية الكلية للمناوبات = 248000 دج.

يتم إضافة هذه الأجرة إلى الأجر السنوي للأطباء من أجل حساب معدل الأجر المعياري.

وانطلاقاً من ذلك يكون معدل أجر العمل كما يلي:

الجدول -2-: معدل الأجر المعياري لليد العاملة المباشرة

الصنف	معدل الأجر الشهري	الأجر السنوي المعياري	عدد أيام العمل في السنة	معدل الأجر اليومي	معدل الأجر المعياري للساعة الواحدة
طبيب	73583,60	1131003,20	249	4542,18	757,03
ممرض	56908,52	682902,24	301	2268,78	378,13
رئيس مصلحة	80647,31	967767,72	301	3215,18	535,86
مساعد طبي	56015,52	672186,24	301	2233,18	372,2

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على ما سبق.

واعتماداً على ما سبق يمكن وضع بطاقة المعايرة المئوية لتكلفة اليد العاملة المباشرة لحصص التصفية في المركز:

الجدول -3-: بطاقة معايرة تكلفة الأجر المباشرة

بطاقة معايرة تكلفة الأجر المباشرة				
الخدمة: تصفية الدم		المواصفات: التصفية العادية لـ 18 مريض		
المهنة	مواصفات المهنة	الزمن المعياري (ساعة)	معدل الأجر المعياري للساعة (دج)	التكلفة المعيارية (دج)
طبيب	عام/مختص (02)	6	757,03	9084.36
ممرض	ممرض للصحة العمومية (07)	6	378,13	15881.46
رئيس مصلحة	ممرض سابق في المركز (01)	6	535,86	3215,16
مساعد طبي	مساعد طبي رئيسي (01)	6	372,20	2233.20
		التكلفة المعيارية الإجمالية لليد العاملة المباشرة لحصة التصفية (دج)		
		30414,18		

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على ما سبق.

2-5 حساب وتحليل انحرافات عناصر التكاليف

يتم حساب انحرافات عناصر التكاليف استناداً على السجلات وبنفس تقسيم عملية المعايرة السابقة، كما يتم الاعتماد في تحليلها باللجوء إلى أسلوب المقابلة مع رئيس المصلحة كالتالي:

2-5-1 حساب وتحليل انحراف تكلفة المواد المباشرة

بعد الحصول على التكاليف الفعلية لسنة 2018 يمكن حساب انحراف المواد المباشرة كما يلي:

الجدول -4-: الانحراف الكلي لتكلفة المواد المباشرة لسنة 2018

الشهر	عدد حصص التصفية	التكلفة المعيارية للمواد المباشرة (عدد الحصص x التكلفة المعيارية)	التكلفة الفعلية للمواد المباشرة (دج)	الانحراف الكلي لتكلفة المواد المباشرة (دج)
جانفي	840	5429676	5436875,862	-7199,862
فيفري	762	4925491,8	5008476,454	-82984,654
مارس	836	5403820,4	5411762,789	-7942,389
أفريل	859	5552490,1	5577609,107	-25119,007
ماي	900	5817510	5911358,491	-93848,491
جوان	856	5533098,4	5557443,847	-24345,447
جويلية	880	5688232	5751067,063	-62835,063
أوت	901	5823973,9	5883945,645	-59971,745
سبتمبر	862	5571881,8	5606523,959	-34642,159
أكتوبر	916	5920932,4	5948444,428	-27512,028
نوفمبر	938	6063138,2	6240939,526	-177801,326
ديسمبر	845	5461995,5	5505569,695	-43574,195
المجموع	10395	67192240,5	67020016,87	-647776,366

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معلومات مقدمة من مركز تصفية الدم.

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك انحراف سلبي كلي للتكاليف يقدر بـ 647776,366 دج، ونظرا للاستناد في إعداد المعايير على الأسعار الواردة في عقود الشراء المبرمة مسبقا لسنة 2018، والتي تم الاعتماد عليها في توريد المواد، فإن التحليل سيقصر على انحراف كمية المواد المباشرة الموضحة في الجدول التالي:

الجدول -5-: انحرافات كمية المواد المباشرة

الانحراف (دج)	الكمية	الكمية المعيارية	الكمية الفعلية	فرق الكمية	السعر المعياري (دج)	المادة المباشرة
سالب -	موجب +					
-312724,48		3036.16	-103	10498	10395	الكلية الاصطناعية
-35614,08		741.96	-48	10443	10395	أنابيب التصفية
	10059	100.59	100	20690	20790	المصل المالح
-40236,21		1319.22	-30	5228	5197,5	مركز حمضي
-87748,2		428.04	-205	10600	10395	دواء مضاد التخثر
	83802,27	167.29	501	20289	20790	إبرة الناسور
-3890,8		10.96	-355	10750	10395	حقنة
-22303,05		212.41	-105	10500	10395	عدة الربط والفصل
	3662,61	523.23	7	10388	10395	دواء Erythropoietine
-5431,244		156.52	-34	1490	1455,3	مطهر
-1000		250	-4	10399	10395	وجبة غذائية
-						
411424,184						مجموع الانحرافات (المبلغ ب دج)

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معلومات مقدمة من المؤسسة محل الدراسة.

- ما يلاحظ هو وجود انحرافات سالبة للمواد المباشرة وأخرى موجبة، وإن كانت البعض منها غير معتبر ويقترب بشكل كبير من الكمية المعيارية، فيعود البعض الآخر إلى الأسباب التالية:
- عدم مطابقة نوعية المواد للنوعية المعيارية مما تطلب استعمال كميات أكبر؛
 - وجود عيوب أكبر في التصنيع في بعض المواد كالإبر والأنابيب وعدد الربط والفصل مما يجعلها غير صالحة لتقديم الخدمة؛
 - توجيه بعض هذه المواد إلى استعمالات أخرى داخل المركز عدا خدمة تصفية الدم أو لأغراض شخصية من قبل بعض المستخدمين أدى إلى الإسراف أكثر في المواد مقارنة بالسنة الفارطة؛
 - تقديم بعض المواد إلى المرضى لاستعمالهم الشخصي خارج حصص التصفية؛
 - تقادم بعض الآلات وعدم صيانتها الدوري جعلها تحتاج إلى كميات أكبر من بعض المواد من أجل القيام بعملية التصفية.

2-5-3 حساب وتحليل انحرافات تكلفة اليد العاملة المباشرة

قدّر عدد المرضى الفعليين الذين استفادوا من حصص تصفية فعليا خلال سنة 2018 بـ 10395 مريض وقد قدّم مركز تصفية الدم هذه الحصص على امتداد أيام العمل خلال السنة، أي في 3465 ساعة ويمكن حساب الانحراف الكلي لتكلفة اليد العاملة المباشرة كما يلي:

الجدول -6-: الانحراف الكلي لتكلفة اليد العاملة المباشرة لسنة 2018

الانحراف (دج)	التكلفة الفعلية (دج)	التكلفة المعيارية (دج)	المعدل المعياري للأجر (دج/سا)	ساعات العمل المعيارية	الصف
1946856,51-	4569965,46	2623108,95	757,03	3465	طبيب
5368029,81-	6678250,26	1310220,45	378,13	3465	ممرض
422968,66	1422786,24	1856754,90	535,86	3465	رئيس مصلحة
802627,8	487045,2	1289673,00	372,2	3465	مساعد طبي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ما سبق

ينقسم هذا الانحراف إلى انحراف في معدل الأجر وانحراف في ساعات العمل.

انحراف معدل الأجر

ينقسم هذا الانحراف إلى انحراف في معدل الأجر وانحراف في ساعات العمل.

الجدول -7-: انحراف معدل الأجر لليد العاملة المباشرة

الانحراف (دج)	ساعات العمل الفعلية	فرق المعدل	معدل الأجر (دج/سا)		الصف
			المعدل الفعلي للأجر	المعدل المعياري للأجر	
1726558,08-	3756	-459,68	1216,71	757,03	طبيب
5262719,4-	3756	-1401,15	1778,02	376,87	ممرض
583231,68	3756	155,28	378,80	534,08	رئيس مصلحة
906285,24	3756	241,29	129,67	370,96	مساعد طبي

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على ما سبق

إن انحراف معدل الأجر لصف الأطباء كان سالبا بقيمة 1726558,08 دج وبالرجوع إلى عدد المستخدمين الواقعي ومقارنته بالعدد المعياري نلاحظ وجود فائض في اليد العاملة المباشرة، حيث يستفيد المركز من خدمات 6 أطباء بما يفوق طبيين حسب المعايير الموضوعية، كون التدخلات الطبية في عملية التصفية شبه محصورة على الحالات الطارئة التي يصعب استيعاب خطواتها، مما يجعل من العدد الإضافي مخففا لضغطها ويسهم في تقديم الخدمات الصحية المرفقة للتصفية من فحص و متابعة و التي لا تدخل مباشرة فيها بكل أريحية، وهي نقطة جد مهمة يجب أخذها بعين الاعتبار في تعديل معايير اليد العاملة.

سجل معدل الأجر لفئة الممرضين أيضا انحرافا سالباً قدر بـ 5262719,4 دج بسبب دفع كتلة أجور أكبر من الكتلة المعيارية لعدد ساعات العمل الفعلي، لزيادة عددهم باثنين مقارنة بالعدد المعياري المحدد من قبل لجنة وضع المعايير والذي يسهم حسب رئيس المصلحة مرافقة المريض بشكل أفضل الأمر الذي يستوجب بدوره إعادة النظر في المعيار وتعديله. أما صنف رؤساء المصلحة، سجل وجود انحراف موجب يقدر بـ 583231,68 دج، يرجع إلى تحصيل أحد رؤساء المصلحة على عطلة مرضية خلال سنة 2018، حيث تم دفع أجرته خلالها من قبل الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي. بخصوص فئة المساعدين الطبيين، فإن الانحراف المسجل موجب قدر بـ 906285,24 دج، يعود إلى وجود مساعد طبي واحد على مستوى المركز، يقوم بمساعدته وتغطية حصص التصفية المسائية 3 مستخدمين متعاقدين في إطار عقود المساعدة على الإدماج المهني، ولا تظهر تكلفتهم في كتلة الأجور الفعلية. ما يلاحظ هو ثبات انحراف معدل الأجر مقارنة بالسنة السابقة لها بسبب عدم وجود ترقيات وعدم ادماج أو انتهاء عقد بعض عناصر الطاقم الطبي، لذا يتطلب الأمر تعديل دوري لمعيار معدل الأجر وفي المستجدات التي ستحدث لا محالة مع الترقية على الأقل وفق الأقدمية وحتى مع ادماج ذوي العقود قد يزيد من تكاليف اليد العاملة.

انحراف الزمن

قدر عدد ساعات العمل المعيارية بـ 3465 ساعة في حين بلغت الساعات الفعلية للعمل بـ 3756 ساعة أي بفرق زمني يقدر بـ 291 لكل صنف من أصناف الطاقم الطبي وعليه يظهر انحراف الزمن سالباً في الجدول أدناه

الجدول -8-: انحراف الزمن لليد العاملة المباشرة

الصنف	المعدل المعياري للأجر (دج/سا)	الانحراف (دج) المعدل المعياري للأجر* فرق الزمن
طبيب	757,03	-220295,73
ممرض	376,87	-109669,17
رئيس مصلحة	534,08	-155417,28
مساعد طبي	370,96	-107949,36

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على ما سبق

لقد سجل انحراف الزمن لمختلف أصناف اليد العاملة المباشرة انحرافاً سالباً متزايداً؛ لعدم العمل بالطاقة القصوى للمركز طيلة السنة، على الرغم من الاستغلال الأفضل مقارنة بالسنة السابقة لها بترك جهاز تصفية احتياطي فقط في حالة عطب، لاسيما وأن تسجيل غيابات بعض المرضى بعد حجز الحصة لأسباب طارئة متكرر. ويعود جزء من هذه الانحرافات بذلك إلى أسباب إرادية داخلية قابلة للسيطرة عليها ويمكن تجنبها بإعادة النظر وإجراء التعديل اللازم.

خاتمة

يعد نظام التكاليف المعيارية من أنظمة التكاليف التقليدية، ويعتمد على الأسلوب العلمي في وضع المعايير على دراسات علمية وعملية كما يستخدم بدقة للمساهمة في كفاية أداء الانحرافات، الأمر الذي تطلب إعادة النظر في الدراسة الميدانية بحثاً عن رقابة أفضل للتكاليف بالاستناد الى نموذج للتكاليف المعيارية المباشرة المعد مسبقاً لخدمة تصفية الدم بالمؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة طوبال بميلة، فبالاعتماد على الإمكانيات الموجودة في المؤسسة وإعادة التنسيق بين الأطراف ذات الصلة المباشرة بتقديم الخدمة، توصلت الدراسة إلى أن إعادة تطبيق نظام التكاليف المعيارية يساهم في تقديم معلومات مفصلة عن أداء مصلحة تصفية الدم الناجمة عن تحليل الانحرافات والتي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة، وهنا يتجلى الدور الهام الذي يمكن أن يلعبه تطبيق نظام التكاليف المعيارية في هذه المؤسسات الاستشفائية وترشيد نفقاتها ويتم بذلك إثبات صحة الفرضية التي تمت صياغتها في بداية الدراسة حيث:

- يسمح بتوفير معلومات عن الطاقة المتاحة في مصلحة تصفية الدم وتحديد الاحتياجات الحقيقية اللازمة بطريقة علمية لتقديم الخدمة الصحية لمريض القصور الكلوي على الرغم من اقتصار الدراسة على التكاليف المباشرة.

- يسمح بإجراء مقارنات دورية للتكاليف المباشرة من تكلفة المواد والأجور والمصروفات المنفقة مع المعايير المحددة مسبقاً ويدعم الرقابة عليها من خلال تحليل الانحرافات والوصول إلى أسبابها، وتحديد ما إذا كان يوجد إسراف في استعمال بعض المواد.

- يسمح بضبط التكاليف من خلال تحديد تكلفة وحدة الخدمة الصحية لمريض القصور الكلوي.

- يعطي صورة واضحة حول توزيع اليد العاملة ومهامها، والطريقة التي تستفيد منها مصلحة تصفية الدم للمؤسسة الاستشفائية من توظيف الطاقم الطبي بصيغ معينة، حيث تبين أن عدد الأطباء لا يتماشى مع العدد المعياري الموضوع، بسبب طبيعة الخدمة الصحية المقدمة التي تتطلب بالموازاة الفحص والمتابعة ناهيك إلى كون غالبية التدخلات محصورة على الحالات الطارئة التي يصعب استيعاب خطواتها، مما يتطلب الأمر ضرورة التعديل الدوري لمعايير اليد العاملة عدداً وتكلفة، لاسيما أن ثبات تكلفة اليد العاملة من 2017 و 2018 يعود لعدم وجود ترقيات أو الأقدمية وعدم ادماج أو انتهاء عقد بعض عناصر الطاقم الطبي، و عليه أي تغيير يزيد من تكاليف اليد العاملة.

- يعمل على تقييم أداء مستخدميها وذلك من خلال توفير أساس علمي للإدارة العليا، حيث تبين أن المسموحات من المواد عرفت تزايداً بسبب سلوك المستخدمين وعيوب في المواد المحصل عليها من الصيدلية المركزية الأمر الذي لو يؤخذ في الحسبان سيساعد في بناء قرارات مستقبلية تضبط التكاليف.

- أن المؤسسة الاستشفائية العمومية ذات طابع إداري يصعب من معايير التكاليف غير المباشرة لنظام التكاليف المطبق من جهة وغياب التقسيم الوظيفي من جهة أخرى مما تعذر علينا محاولة معايرتها مجدداً.

- إن طبيعة الخدمة الصحية في مصلحة تصفية الدم يحصل فيها الكثير من الحالات الطارئة التي لا يمكن وضع معايير لها لحدوثها بشكل فجائي وغير منتظم، لذا يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع مسموحات التكاليف، ونظراً لكون طرق

المعايرة الأكثر قبولاً هي الطريقة العملية التي تستند على الجانب الميداني للعملية فإن إعدادها يعتمد على تكاثف جهود ومعارف المتدخلين مباشرة في خدمة التصفية، لذا يتطلب الأمر توعية الأطراف المعنية بأهميته وإشراكهم في إعداداته ليتم تطبيقه بإرادة.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

- أحمد حلمي جمعة. (2011). محاسبة التكاليف المعيارية التصميم - الرقابة - محاسبة المسؤولية. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- إدريس الصديق عثمان علي. (2009). دور نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على تكاليف التشغيل في المنشآت الخدمية: دراسة حالة قطاع المقاولات بالسودان. رسالة ماجستير. كلية الدراسات التجارية: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- القرار المؤرخ في 31 مارس 2002. (31 3, 2002). يحدد الشروط الخاصة بفتح المركز الجوي المخفف لتصفية الدم وعمله وكذا مقاييسه التقنية والصحية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: العدد 30 الصادر في 2002/4/28.
- المرسوم التنفيذي رقم 13-195. (20 5, 2013). يتعلق بالتعويض عن المناوبة لفائدة مستخدمي المؤسسات العمومية للصحة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية: العدد 27 الصادر في 2013/5/22.
- أم كلثوم بن موسى، و نبوية عيسى. (2016). تشيد النفقات العمومية (دراسة تطور النفقات العمومية في الجزائر من سنة 1980 إلى 2013). مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، 174-198.
- جبرائيل جوزيف، كحالة؛ رضوان، حلون حنان. (2011). محاسبة التكاليف المعيارية: رقابة وإثبات. الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- رابح بلكرشة. (2014). التكاليف المعيارية ودورها في عمليات الرقابة. مجلة المعيار، 445-456.
- ريمة صافري. (2017-2018). أهمية تطبيق نظام التكاليف المعيارية في ترشيد نفقات المستشفيات العامة في الجزائر. مذكّرة ماستر تخصص محاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة قسنطينة 2 عبد الحميد مهري.
- سعد أولاد العيد. (2012-2013). ترشيد سياسة الإنفاق العام: دراسة لظاهرة عجز الموازنة العامة للدولة - حالة الجزائر - أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد كمي. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر 3.
- سعيد يحيى ضو، و أحمد رمضان حمدي. (2009). التكاليف المعيارية. القاهرة: كلية التجارة جامعة القاهرة.
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك. (2013). المحاسبة الحكومية والقومية. الاسكندرية: مكتبة الوفاء القانونية.
- محمد بغيث محمد علي. (2017). أنظمة التكاليف الحديثة في تحديد أساليب قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية بالسودان. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان: رسالة دكتوراه.
- محمد شاكر عصفور. (2008). أصول الموازنة العامة. عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- مليكة حفيظ شبايكي، و نادية مغني. (2016). موازنة البرامج والأداء كمدخل لترشيد النفقات العمومية في الجزائر. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، 399-411.
- نوال مرابطي. (2005-2006). أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - دراسة حالة نفطال - رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص تحليل اقتصادي. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر 3.

المراجع باللغة الأجنبية

- Attiea, M., & Ananth, R. (2010). Is Standard Costing Still Relevant? Evidence from Dubai. *Management Accounting Quarterly*,.
- Edwards-Nutton, S. (2008). Standard costing and variance analysis. *Topic Gateway Series (24)*.
- Melyon, G. (2007). *La comptabilité analytique*, Paris: Editions Lexifac.
- Goujet, C., Raulet, C., & Raulet, C. (2007). *Comptabilité de gestion*. Paris: Editions DUNOD.
- Granguillot, F. (2017). *La comptabilité de gestion*. Paris: Editions Gualino Issy-les-Moulineaux.